

УДК 657.6 (477)

**В. Ф. Максимова, доц., канд. екон. наук***Одеський державний економічний університет*

## Ресурси підприємства у системі об'єктів внутрішнього контролю

Обґрунтована точка зору автора стосовно тлумачення понять “предмет” та “об'єкти” контролю. Зроблено критичний аналіз існуючих систем об'єктів внутрішнього економічного контролю. Кожне з угруповань загальновідомих класифікацій поглиблене завдяки зробленим уточненням та розширене шляхом внесення відповідних доповнень. Запропонована видова класифікація ресурсів за чотирма угрупованнями об'єктів: ресурси в основних засобах; ресурси в нематеріальних активах; ресурси в матеріальних цінностях; ресурси в грошових засобах та розрахунках.

**видова класифікація; внутрішній економічний контроль; класифікація; класифікаційні ознаки; класифікаційні угруповання; концепція контролю; об'єкти внутрішнього контролю; підприємство; предмет внутрішнього контролю; ресурси; система об'єктів; якісні ознаки класифікації об'єктів**

Необхідним елементом для досягнення організацією своєї мети є контроль. Контроль – це постійний процес забезпечення організацією своїх цілей шляхом своєчасного виявлення проблем, які виникають у ході виробничо-господарської діяльності об'єктів управління, та змін зовнішнього середовища. Наразі немає сенсу дебатовати стосовно віднесення контролю до елементів через те, що у наведеному вислові авторів переважає цілком справедливе твердження щодо важливості контролю для досягнення цілей підприємства.

Наука економічного контролю не має достатнього теоретичного обґрунтування вже тому, що практично відсутня єдина концепція внутрішнього контролю. Частково опрацьовані окремі питання, як от: контроль в управлінні; сутність внутрішнього контролю; види контролю; етапи процесу контролю; тощо. Проте науковці, які займаються методологією внутрішнього контролю, обминають розробку його об'єктів. Існує необхідність дослідження діяльності промислового підприємства за усіма об'єктами. Науковим підґрунтям для цього повинна стати їх класифікація за рядом характерних ознак.

У науці розуміють класифікацію як розподіл об'єктів, явищ, категорій за класами (групами і іншими підрозділами) залежно від їхніх загальних ознак, котрі характеризують зв'язок між об'єктами в єдиній системі відповідної сфери знань чи практичної діяльності.

Багато авторів роблять своє визначення класифікації контролю [1; 4; та ін.]. Рідше зустрічається класифікація об'єктів контролю [7, с.156]. Класифікація об'єктів внутрішнього контролю практично не розроблена, хоча просліджуються окремі нотатки. Так, об'єкти визначаються як компанія; сукупність людей, дії яких свідомо координуються для досягнення загальних цілей; функціональні сфери діяльності компанії. В деяких літературних джерелах зазначається, що об'єктами контролю повинні бути фактори впливу на структуру власності: варіант приватизації; розміри фірми; галузева належність; тривалість післяприватизаційного періоду; структура власності в післяприватизаційний період; економічні характеристики корпорації (реалізація, прибуток).

Найявне сприйняття об'єктів у вигляді та за переліком, пристосованим для кожного окремого дослідження. Автори не посилаються на жодну базову класифікацію і не розглядають можливостей її укладання. Вони відпрацьовують окремі задачі різного ступеня значимості для розвитку корпорації. Це, на нашу думку, значна прогалина в теорії контролю, яка

унеможливилює наукове обґрунтування внутрішнього економічного контролю і утруднює впровадження цілісної його системи в практику діяльності кожного підприємства. Таким чином, втрачена системність внутрішнього контролю і його практичні можливості.

Проблема полягає у відсутності єдиної розробки наукових рішень, котрі дали б змогу обґрунтувати необхідність і можливість створення єдиної системи внутрішнього економічного контролю і на цій основі ліквідувати неузгодженість формулювань. Хибність концепцій: розглянуті дефініції, на наш погляд, не дають правильного визначення предмета контролю; не відображають реальної характеристики підконтрольних об'єктів; звужують значення досліджуваних категорій; утруднюють побудову класифікації об'єктів.

Метою статті є уточнення понять “предмет” і “об'єкти” та у висвітленні результатів розробки класифікації об'єктів внутрішнього економічного контролю. Досягнення цієї мети повинно супроводжуватись рішенням ряду задач: проведення аналізу існуючих у сучасній науці контролю розробок класифікації його об'єктів; осмислення результатів цього аналізу; розробка тлумачення понять “предмет” і “об'єкти” внутрішнього економічного контролю; побудова базової класифікаційної моделі об'єктів.

Стартові положення даного дослідження наступні:

- підприємство – складна організаційна система, яка характеризується високим рівнем різноманітності. Звідси – система об'єктів внутрішнього економічного контролю повинна мати такий рівень різноманітності, який дає можливість всебічного дослідження діяльності;
- поняття “предмет” і “об'єкти” тісно переплітаються у їхньому висхідному тлумаченні, а саме: у перекладі з латинської об'єкт означає будь-який предмет дослідження. Виходячи з цього, у визначенні предмету конкретної науки повинно знайти відображення усе розмаїття її об'єктів;
- повинна бути розроблена класифікація, глибока за сукупністю класифікаційних ознак і така, яка б розкривала всю різноманітність системи об'єктів;
- класифікація повинна характеризувати систему об'єктів з організаційних, управлінських, економічних, інформаційних сторін функціонування підприємства;
- класифікація повинна бути універсальною для застосування різними за структурною складністю суб'єктами.

Спочатку необхідно визначитись, у чому полягає предмет внутрішнього економічного контролю та якими є його об'єкти. При вирішенні поставлених задач та вимог у методологічному плані можуть бути корисними існуючі наукові розробки, окремі з яких доцільно розглянути детальніше. Одразу слід зауважити, що визначення предмета контролю залишається не остаточно розробленим. Автори існуючих навчальних посібників та підручників з контролю та ревізії або зовсім не розглядають це питання, або розкривають його частково. Відсутня розробка та конкретне визначення предмета контролю і в спеціальних посібниках із теорії. Наприклад, в учбово-методичному посібнику "Організація бухгалтерського обліку і контроль в умовах ринкової економіки" (науково-впроваджувальна фірма "Екоукрприватизація", 1992р.) взагалі немає розгляду предмета контролю; завуальована й організація контролю.

Автори більш ранніх видань посилаються на соціалістичну власність і обіг суспільних фондів в процесі виконання господарських планів; на забезпечення і ефективність використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів і т. п. Сучасні автори дають добре обґрунтовані теоретичні розробки з окремих видів та форм контролю. Так, справедливим є визначення предмету незалежного виду контролю в формі аудиторських перевірок. Взагалі “предметом аудиторської діяльності являється стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, яка знаходиться у сфері аудиторської оцінки” (2, с. 18). У той же час робиться порівняння предмету аудиту з предметом ревізії, минаючи предмет економічного контролю. Безумовно, ні в якому разі не слід принижувати значення та роль ревізії. Однак, на наш погляд, слушно мати на увазі, що ревізія – це, насамперед, одна із форм послідовного

контролю. І саме з предметом контролю у предмета аудиторської діяльності простежується найбільше спільного – обом притаманні: дослідження одних і тих же процесів і явищ з використанням прийомів документального та фактичного контролю; виявлення недоліків, розбіжностей, порушень; розробка заходів щодо урегулювання відхилень та їх запобігання в подальшому.

Управлінці стверджують, що предметом контролю може бути не лише виконавча діяльність, а й робота менеджерів [11, с. 425]. На жаль, автори обмежуються наведеним зауваженням і не дають повного визначення предмету внутрішнього контролю. Те ж саме вони проробляють і з класифікацією об'єктів. Так, об'єкти контролю класифікуються лише за двома ознаками: контроль за реалізацією планів; контроль за успішним ситуаційним управлінням [11, с.430]. Така концепція є хибною через те, що: по-перше, зроблена класифікація контролю, а не об'єктів; по-друге, в контролі за реалізацією планів виділяються заходи, які, в свою чергу, розподіляються на графік, витрати, ресурси. Наявне як змішування понять “класифікація контролю” і “класифікація об'єктів”, так і часткове висвітлення об'єктів, що класифікуються за різними ознаками.

Найбільш ґрунтовно предмет контролю викладено в підручнику проф. М.Т. Білухи "Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту" [3, с. 52-54]. Предмет фінансово-господарського контролю визначено як “процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і одержання його економічного регулювання в умовах ринкової економіки”. У цьому контексті, наскільки це є коректним, далі розглядається тлумачення предмета внутрішнього економічного контролю.

Економічний контроль є важливим фактором успішного рішення задач впровадження та розвитку ринкових відносин. Він сприяє додержанню та закріпленню законності, правопорядку, державної, договірної та виконавчої дисципліни. Добре організований та системно функціонуючий контроль формує у працівників усіх ланок управління високий професіоналізм, компетентність, оперативність прийняття рішень та їх виконання, що гарантує вірогідність позитивно результативної фінансово-господарської діяльності підприємства.

Характерним напрямком зосередження контролю є господарські та фінансові операції та процеси підприємств. Вони досліджуються з позицій їхньої законності, достовірності, доцільності та забезпечення умов зберігання коштів, засобів, предметів праці, інших товарно-матеріальних цінностей. При цьому аналізуються відхилення, порушення, недоліки; вивчаються їх причини; оцінюються прийняті посадовими особами заходи по забезпеченню нормального функціонування об'єкта та розробляються шляхи його подальшого вдосконалення.

У законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, в нормативних та інструктивних матеріалах йдеться мова про контроль у його тісному зв'язку з бухгалтерським обліком. Це слушно, багато в чому доцільно, але марно: у такий спосіб нівелюється роль і значення контролю для поліпшення діяльності, результативності і подальшого розвитку підприємств.

Певна річ, бухгалтерський облік і контроль дійсно тісно взаємозв'язані. У процесі бухгалтерського обліку фінансово-господарських операцій виконується багато контрольних процедур. Але то ще не є весь внутрішній економічний контроль. Нерідко зміст бухгалтерського обліку і контролю просто ототожнюють. Однак ці категорії виконують цілком самостійні функції управління. Тісний зв'язок обліку з контролем, зовсім не означає цілковитого охоплення контролю обліком або його заміну останнім. Досі на багатьох підприємствах ще зберігається ситуація, коли внутрішній контроль зосереджений у сфері діяльності бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Контроль в межах бухгалтерської компетенції не можна називати системою, у такому виконанні він навіть не являється функцією управління. Скоріше – це функція бухгалтерської служби (але не функція бухгалтерського обліку, як про це можна прочитати у деяких виданнях, і тим більше – не бухгалтерський контроль. Такого поняття не може бути в принципі). Суто бухгалтерська інтерпретація функції контролю нівелює

зусилля з цієї діяльності керівників різних рівнів управління підприємством. Таке становище, з одного боку, негативно впливає на ефективність внутрішнього контролю; з іншого – зменшує, або зовсім виключає відповідальність керівників та виконавців за здійснення контролю в підрозділах підприємства, та в його функціональних службах. Мають місце також протиріччя в організації обліку та контролю конкретних об'єктів, наприклад, забезпечення матеріальними ресурсами, формування собівартості продукції. Для того, щоб уникнути вказаних протиріч потрібна цілеспрямованість внутрішнього економічного контролю на досягнення цілей усієї системи управління шляхом забезпечення системного підходу до реалізації його контрольних функцій.

Якщо усе викладене вище можна вважати за достатнє обґрунтування, то час зробити висновок, що економічному контролю повною мірою притаманні специфічні особливості, які повинні бути відображені у визначенні його предмету. Наразі видається доцільним вважати предметом внутрішнього економічного контролю стан організаційних, управлінських, економічних, інформаційних характеристик підприємства, як організованої системи, котра вивчається з метою виявлення недоліків у фінансово-господарській діяльності підприємства та їх причин і розробки пропозицій із поліпшення функціонування об'єкта. Простіше кажучи, предметом є стан усієї сукупності об'єктів внутрішнього економічного контролю. У такому разі об'єктами внутрішнього економічного контролю слід вважати окремі та (або) взаємозв'язані елементи, підсистеми і системи функціонування підприємства, у тому числі, система управління, на яку націлені контрольні дії. Тобто, об'єктами контролю виступають безпосередньо цільові, організаційні, управлінські, економічні, інформаційні характеристики підприємства.

Наразі не існує також єдиного визначення об'єктів контролю. Так, наприклад, у найбільш загальному вигляді в якості об'єктів аудиту і ревізії на промислових підприємствах розглядають документальну інформацію [1, с.22]. Постають запитання: чому об'єкти – це лише інформація і чому тільки документальна інформація?

У принципі таке тлумачення можливе. Однак у викладеній інтерпретації воно не є загальним, навпаки: повинна характеризуватись сутність одного із видів підконтрольних об'єктів – інформації. Проте автори не дають класифікації інформації як об'єкта контролю, а роз'яснюють вказане визначення об'єктів контролю, як: документальну інформацію про наявність та рух необоротних активів; документальну інформацію про придбання засобів виробництва; документальну інформацію про знос основних засобів; документальну інформацію про норми праці та норми споживання; і т. ін. Інакше кажучи, під об'єктами контролю виступають процеси і явища, відображені в документах. Відбувається змішування понять “об'єкти контролю” і “предмет контролю”. Автори вступають в протиріччя самі з собою через те, що трохи раніше процеси і явища, відображені в документах, розглядалися ними як предмет контролю [1, с. 21]. До речі, у визначенні предмета контролю автори також допустилися помилки. Його зведено лише до відображених у документах процесів і явищ.

Інші автори вважають об'єктами контролю предмети і засоби праці, а також саму працю, яка використовується в процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту [4, с.96]. Це визначення може сприйматись як найбільш загальне для характеристики об'єктів контролю, але з певним ступенем умовності через те, що усі об'єкти, у тому числі і процеси, зашифровані в понятті “сама праця”. Однак вище стверджувалося, що предметом контролю є процес розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту [4, с. 96]. Об'єкти контролю розглядаються як частина процесу. Останній тлумачиться як предмет контролю. Насправді ж, процес відтворення суспільно-необхідного продукту є також об'єктом, але більш складним.

Попри усі недоліки, наявність науки контролю надихає на подальші дослідження, сприяє появі на їх основі більш досконалих розробок. Так, наближеним до нашої мети є тлумачення щодо ведення контролю, як об'єктивної необхідності, завдяки якій утворюється

внутрішня інформація про діяльність підприємства для конкретних потреб управління [7, с.156]. Як указує автор, це – “інформація про рівень витрат на виробництво в конкретних підрозділах, види вироблюваної продукції, статті витрат, центри відповідальності тощо. При цьому внутрішньогосподарський контроль слід здійснювати, передусім, у процесі виробничого використання ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування” [7, с.156].

Ми цілком згодні з першочерговістю контрольного нагляду саме за ресурсами, однак, постає питання: чому контролювати ресурси слід лише у місцях їх виробничого використання? Пояснюємо нашу точку зору щодо виникнення запитання: значна кількість господарських операцій відбувається з ресурсами задовго до їх надходження на виробничі ділянки і при вищезгаданій спрямованості контролю можуть виникнути значні втрати. Як наслідок – неефективне управління ресурсами, а в кінцевому результаті – збитки підприємства. Вказане непорозуміння є одним із прикладів того, як важливо зробити поглиблене дослідження задля правильної участі кожного об'єкта у формуванні їхньої класифікації, котра, у свою чергу, потрібна для утворення цілісної системи внутрішнього економічного контролю.

Особливу увагу необхідно приділити саме ресурсам, котрі так чи інакше, прямо чи побічно, але зв'язані з конкретними підрозділами – цехами, складами, відділами, у яких безпосередньо відбуваються господарські процеси й управлінська діяльність. Загалом, порушення, помилки, різного роду відхилення у відношенні до ресурсів виникають у зв'язку зі здійсненням господарських процесів в організаційних структурах відповідних сфер діяльності підприємства. Тому для організації цілісної системи внутрішнього контролю та конкретних його точок у конкретних центрах відповідальності існує потреба у класифікації не лише безпосередньо ресурсів, а й господарських процесів у основних сферах діяльності підприємства. До речі, процесно-ресурсний підхід зустрічається в багатьох роботах [6; 8].

Загальновідомим є розподіл ресурсів на засоби праці, предмети праці (матеріали, енергетичні ресурси, малоцінні та швидкозношувальні предмети), трудові ресурси (промислово-виробничий персонал і персонал, зайнятий у непромислових організаціях); виробництво і відхилення від норм: напівфабрикати і продукція; незавершене виробництво; брак у виробництві і втрати деталей; відхилення від норм, витрати ресурсів і зміни норм; відхилення від кошторису цехових і загальнозаводських витрат; готова продукція на складах підприємства; кошти: каса, розрахунковий рахунок і ін.; розрахунки: розрахунки з покупцями; розрахунки з постачальниками; розрахунки з фінансовими органами по внесках плати за фонди, відрахувань від прибутку й ін.; кредити банків: позички банків; фінансові результати: прибуток, податок з обороту [8, с.18].

Наведена класифікація стала класичною – на неї часто посилаються вчені при дослідженні об'єктів контролю [5, с.9-13; 6, с.10; 12, с.60]. Учені звертають увагу на хибність віднесення до складу ресурсів включені не тільки процесів – розрахунки з покупцями, постачальниками, фінансовими органами, але і фінансових результатів – прибуток і чомусь податок з обороту [12, с.61]. Погоджуючись із наведеною точкою зору, ми все ж зауважимо, що згадана класифікація розроблялась для потреб оперативного пошуку резервів зростання ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства як єдиного комплексу різного роду взаємопов'язаних господарських процесів може забезпечити найбільш повне виявлення відхилень та факторів, котрі їх викликали [8, с.18]. Нереальність практичного використання такої класифікації для повсякденного пошуку резервів покращення роботи підприємства очевидна: об'єктивно неможливо щоденно отримати інформацію про стан і взаємодію усіх економічних об'єктів через те, що оцінка впливу усіх факторів на кінцеві результати можлива лише шляхом узагальнення даних принаймні за звітний місяць.

Значний вклад у розвиток ресурсно-процесного підходу до класифікації об'єктів управління та контролю зробив і продовжує його розвивати Б.І.Валуєв [5; 6; 10]. Була зроблена

спроба застосувати Марксову формулу кругообігу промислового капіталу як методологічний підхід до виділення економічних об'єктів та зосередження на них функцій аналізу, планування, обліку, контролю, регулювання [5, с.10]. Запропоновано сприймати кругообіг засобів підприємства як систему економічних об'єктів з виділенням у ній двох рівнів їхньої деталізації. До першого рівня входять підсистеми: засобів праці, предметів праці, трудових ресурсів, виробництва продукції, збуту продукції, грошових ресурсів. Об'єктами другого рівня є: підсистема засобів праці, у складі котрої вказується залучення засобів, їхня наявність і стан, використання, відновлення, розрахункові взаємини; підсистема предметів праці: придбання предметів праці, їхня наявність і стан, використання, розрахункові взаємини; підсистема трудових ресурсів: поповнення трудових ресурсів, їхня наявність і стан, використання, відновлення, стимулювання праці, розрахункові взаємини; підсистема виробництва: виробниче обслуговування основних цехів, виробництво продукції; підсистема збуту продукції: наявність і стан продукції, відвантаження, розрахункові взаємини; підсистема грошових ресурсів: залучення грошових ресурсів, наявність і стан, використання, платежі і відрахування, розрахункові взаємини [5, с.11].

Класифікація дає уявлення про підприємство як про економічну систему, окреслену межами кругообігу засобів, показує економічну структуру об'єкта управління, описує різні за економічною сутністю ресурси під кутом зору процесів придбання, поповнення і використання. Однак, по-перше: не дотримано задекларований методологічний підхід – Марксова формула кругообігу капіталу розпочинається з грошей і ними ж закінчується, початковою підсистемою в класифікації виділені засоби праці; по-друге: захоплення принциповою схожістю функціонального призначення ресурсів і можливістю застосування на цій основі загального методологічного підходу при класифікації об'єктів другого порядку призвело до появи суттєвих вад. Так, у ній висвітлене обслуговування лише основних цехів; до класифікації чомусь уведено розрахункові взаємини; не однозначно позитивно сприймаються об'єкти наявності і стану ресурсів (наприклад, невідомо, що мається на увазі під станом грошових засобів); відсутній розподіл ресурсів за якісними ознаками; і т. ін.

У більш пізній класифікації економічних об'єктів, зв'язаних із системою оперативного управління, виділені види об'єктів: ресурси, процеси; склад об'єктів: елементи незавершених процесів і операцій, окремі господарські операції, сукупні процеси; відношення об'єктів до сфер діяльності: матеріальне забезпечення, конструювання виробів, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, виготовлення продукції, збут продукції, господарське обслуговування, управління; зв'язок об'єктів із функціями управління: об'єкти, що знаходяться під впливом окремих функцій, об'єкти, що знаходяться під впливом усіх функцій [6, с.13]. Класифікація розроблялась для потреб оперативного управління, однак, спірним є питання про можливість її використання у такому вигляді, оскільки у ній склад ресурсів практично не розкритий.

Найбільш значущою з точки зору застосування безпосередньо ресурсного підходу та деталізації ресурсів є класифікація, котра містить угруповання по сукупності ознак, що характеризують як склад, так і їхній якісний стан. Основні засоби класифіковані за відношенням до галузей народного господарства, видами, характером участі у процесі розширеного відтворення і впливу на предмети праці; за належністю підприємству, характером використання; за відношенням до стадій сукупного процесу функціонування, до центрів експлуатації, до центрів відповідальності; за цільовим призначенням використання, доцільністю використання.

Серед матеріальних ресурсів виділено види ресурсів, технічні ознаки і властивості, відношення до стадій сукупного процесу функціонування, до центрів зберігання і використання, до носіїв матеріальних витрат, до норм використання, до норм запасів, до центрів і форм відповідальності, до видів відповідальності; виділено також цільове призначення використання, доцільність використання, можливість використання у виробництві.

Фонд заробітної плати класифікований за ознаками: відношення до чисельності персоналу, до категорій працівників, до виробничого процесу, до сфер діяльності, до форм оплати праці, до обсягу виробництва, до центрів використання, до центрів відповідальності; окрім того, виділено види оплати праці, джерела покриття витрат, доцільність використання [10, с. 168-169, 140-141, 186-187].

Попри очевидний прогрес у моделюванні економічного об'єкту для потреб та цілей управління і внутрішньогосподарського контролю, автори повторили вади попередньої розробки, а саме: відійшли від обраного ними підходу класифікації. Не можна не погодитись з економістами, котрі звернули увагу на той факт, що розподіл ресурсів у зв'язку з відношенням до стадій сукупного процесу їхнього функціонування зроблений стосовно стадій придбання, зберігання, використання, реалізації, тобто мова знову йде про процеси [12, с.61-62]. Окрім того, угруповання за цільовим призначенням являють собою просте перерахування сфер діяльності підприємства – матеріальне забезпечення, конструювання виробів, технічне забезпечення, виробниче обслуговування, виготовлення продукції, збут, господарське обслуговування, управління; по відношенню до центрів зберігання і використання виділені не групи ресурсів, а групи центрів відповідальності, у яких зберігаються ресурси та здійснюються господарські операції з їхнього використання – склади, виробничі підрозділи, відділи і служби, робочі місця.

Загальновідомими та такими, що можуть бути використані для цілей нашого дослідження є класифікації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних ресурсів і фонду заробітної плати, викладені у роботах, присвячених контролю у системі внутрішньогосподарського господарського контролю та економічній безпеці підприємств [10; 12]. Однак, на нашу думку, необхідні певні корективи до угруповань за окремими видами даних ресурсів. Так, основні засоби класифікують у розрізі будівель, споруд, передаточного устаткування, машин та обладнання, інших видів основних засобів [12, с.64]. Автори не уточнюють, що розуміється під іншими видами основних засобів, однак, слід зауважити: останнім часом у складі ресурсів підвищилась питома вага транспортних засобів, непоодинокі також порушення, зв'язані з їх використанням. Існує необхідність контролю за їх надходженням, наявністю, використанням та вибуттям. Отже, за об'єктом “основні засоби” потрібно виділити угруповання “транспортні засоби”.

Очевидно не передбачувався контроль за основними засобами, котрі не належать підприємству – у класифікаціях їх нема. Однак реальною є діяльність на частково, а той повністю орендованих основних засобах, котрі хоча й не являються власним ресурсом підприємства, проте повинні знаходитись у сфері внутрішнього контролю. Тож до класифікації об'єктів доцільно включити угруповання “основні засоби, що не належать підприємству”.

Не в повному обсязі, на нашу думку, висвітлені у класифікаціях і матеріальні ресурси: сировина й матеріали, покупні напівфабрикати, паливо, тара й тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали у переробці, запасні частини, інші матеріали, малоцінні та швидкозношувальні предмети. Потребує уточнення угруповання “матеріали у переробці”. Невідомо, що мали на увазі автори, однак, у переробці можуть бути як матеріали, що надійшли на підприємство у вигляді давальницької сировини, так і матеріальні ресурси, котрі містяться у незавершеному виробництві. Задля достатньої прозорості інформації про об'єкти внутрішнього контролю уявляється доцільним замість матеріалів у переробці розглядати матеріали у незавершеному виробництві. Стосовно давальницької сировини, то остання не належить підприємству, тож повинна розглядатись в угрупованні ресурсів, що не належать підприємству. Сюди слід віднести також матеріали, прийняті на тимчасове зберігання.

Жодна класифікація, що розглядається нами у даному дослідженні [5; 10; 12], не містить угруповання ресурсів у запасах, що практично нівелює усі зусилля із цілеспрямованого контролю на його ефективність у даній сфері. На нашу думку, необхідно у розрізі угруповання ресурсів у запасах виділити товарні ресурси (товари, придбані для продажу; товари, прийняті на тимчасове зберігання) і готова продукція.

Зовсім недоречним є внесення витрат на оплату праці в класифікацію ресурсів [12, с.64]. Заробітна плата за вироблену продукцію, заробітна плата за відпрацьований час, заробітна плата за час відпустки, премії та інші виплати – звичайні, пересічні витрати і саме у силу цієї специфіки вони повинні розглядатись як класифікаційне угруповання об'єкта “Витрати підприємства”. Стосовно ресурсів, то до їх класифікації заробітна плата й інші виплати увійдуть як об'єкт контролю “Розрахунки з оплати праці” в угрупованні “Гроші в розрахунках” за класифікаційною ознакою “Грошові засоби”.

Класифікація грошових ресурсів є загальноприйнятою: гроші в касі, на поточному рахунку, на валютних рахунках, на інших рахунках у банку, у підзвітних осіб, у розрахунках, в інвестиціях. Вона може бути застосована нами лише з одним уточненням: видається недоречним виділення в окреме ресурсне угруповання гроші у підзвітних осіб. Їх слід віднести до грошових ресурсів у розрахунках.

Цілком справедливим є зауваження авторів стосовно того, що класифікація за якісними ознаками вказує на найбільш важливі напрямки контролю, аналізу, регулювання відхилень від норм, нормативів і інших характеристик, відхилення від яких знижують можливість досягнення цілей підприємства. Проте, не можна погодитись із їхнім твердженням, що якісні характеристики властиві двом видам ресурсів – основним засобам і матеріальним ресурсам [12, с.63]. Узяти хоча б гроші у касі: за зв'язком із додержанням ліміту можна виділити касову наявність нижче ліміту, у межах ліміту, зверхлімітні ресурси; за характером використання – грошові ресурси, витрачені у відповідності до цільового призначення; вільно витрачені грошові ресурси.

Інший приклад – грошові ресурси у розрахунках: за характером розрахунків можна виділити короткострокові (поточні), середньострокові, довгострокові розрахунки; за зв'язком із терміном: грошові ресурси у розрахунках, термін яких не настав; грошові ресурси у розрахунках, термін яких настав; грошові ресурси у розрахунках з простроченим терміном; грошові ресурси у розрахунках, термін позовної давності за якими закінчився; за зв'язком із реальністю розрахунків: грошові ресурси у розрахунках, в реальності яких існує впевненість; грошові ресурси у розрахунках, щодо реальності яких існує невпевненість (у такому разі підприємство створює резерв сумнівних боргів, на суму якого зменшується дебіторська заборгованість при визначенні чистої реалізаційної вартості); грошові ресурси у розрахунках, котрі згідно з п.4 ст.10 П(С)БО 9 можна вважати безнадійними (безнадійна дебіторська заборгованість).

Нематеріальні активи також мають вельми важливу якісну ознаку – за зв'язком із характеристикою об'єкта. Вони підрозділяються на немонетарні активи, котрі: не мають матеріальної форми; можуть бути ідентифіковані (тобто розглядатись відокремлено від підприємства); утримуються з метою використання безпосередньо підприємством чи для надання в оренду.

Підводячи підсумок нашого дослідження існуючих класифікацій та встановлення власної точки зору щодо їх актуальності, уточнення й поглиблення окремих положень, можна констатувати наступне:

1. Наукові розробки попередників є тим підґрунтям, на якому можливий подальший розвиток науки контролю стосовно виявлення його об'єктів. Уявляється доцільним збереження класифікації ресурсів за видовими та якісними ознаками. Однак вони містять чимало вад, на котрих ми зробили акцент і котрі повинні бути усунені.

2. Нами запропонована видова класифікація ресурсів за чотирма угрупованнями об'єктів: ресурси в основних засобах; ресурси в нематеріальних активах; ресурси в матеріальних цінностях; ресурси в грошових засобах та розрахунках. На відміну від попередників витрати на оплату праці віднесені до відповідного виду об'єктів – до витрат підприємства.



3. Кожне з класифікаційних угруповань поглиблене завдяки зробленим уточненням та розширене шляхом внесення відповідних доповнень.

4. Запропонована класифікація ресурсів є базовою та започатковує систему об'єктів внутрішнього контролю.

5. Результати даного дослідження є, на нашу думку, певним внеском у розвиток науки економічного контролю та будуть використані як у авторських розробках, так і в дослідженнях послідовників.

## Список літератури

1. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
2. Аудит: Практичний посібник / Під ред. А.Кузьмінського. - К.: Облікінформ, 1996. – 283 с.
3. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. – К.: ПП "Влада", 1996. – 348 с.
4. Білуха М.Т. Курс аудиту. – 2-ге вид., перероб. – К.: Вища шк.: Т-во «Знання», КОО, 1999. – 574 с.
5. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
6. Валуев Б.И. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия /Б.И.Валуев, Л.П.Горлова, Е.Л.Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
7. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
8. Каракоз И.И. Оперативный экономический анализ работы промышленного предприятия. – К.: Изд-во Киев.ун-та, 1965. – 338 с.
9. Каракоз И.И. Вопросы теории оперативного учета. – К.: КИНХ, 1965. – 338 с.
10. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета/Б.И.Валуев, В.В.Муравская, Л.П.Горлова и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
11. Мазур И.И. Корпоративный менеджмент. – М.: Высшая школа, 2003. – 1077 с.
12. Паламарчук А.И. Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий. Дис...канд.экон.наук, 08.06.04. – Одесса, 2001. – 185с.

Обоснована точка зрення автора относительно толкования понятий “предмет” и “объекты” контроля. Сделан критический анализ существующих систем объектов внутреннего экономического контроля. Путем внесения соответствующих дополнений углублены и расширены общеизвестные классификации. Уточнена классификация ресурсов по четырем группам объектов: ресурсы в основных средствах; ресурсы в нематериальных активах; ресурсы в материальных ценностях; ресурсы в денежных средствах и расчетах.

The point of view of the author concerning interpretation of concepts “subject” and “objects” of the control is proved. The critical analysis of existing systems of objects of the internal economic control is made. The well-known classifications are profound and are extended by entering the appropriate additions. The classification of resources by four groups of objects is specified: resources in the basic means; resources in non-material actives; resources in material assets; resources in money resources and accounts.